

УДК 343.71

*В. И. Андреевко,
курсант 2-го курса факультета милиции
Могилевского института МВД
Научный руководитель: Л. А. Рябцева,
старший преподаватель кафедры уголовного права,
уголовного процесса и криминалистики
Могилевского института МВД*

ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГОВ (СБОРОВ) КАК СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО МОШЕННИЧЕСТВА

Глава 25 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее — УК) содержит перечень преступлений против порядка осуществления экономической деятельности, в котором свое место заняло налоговое мошенничество, ответственность за которое предусмотрена ст. 243² УК [1]. Формирование судебно-следственной практики по данному составу преступлений создает необходимость дополнительного осмысления содержания его отдельных элементов. К числу таковых относится субъект налогового мошенничества.

Исходя из смысла понятия «налоговое мошенничество», закрепленного в ч. 1 ст. 243² УК, а также учитывая наличие признаков бланкетной нормы, состав в целом требует обращения к нормативным правовым актам не уголовно-правового характера — к налоговому и таможенному законодательству. Это связано в том числе и с тем, что цель налогового мошенничества — осуществить неправомерный возврат налогов, сборов, искусственно создав легальное основание для этого посредством представления уполномоченному на принятие решения в данной связи документов с заведомо ложными сведениями либо самих заведомо ложных сведений [1]. Такого рода основания регламентированы как Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее — НК), так и Таможенным кодексом Евразийского экономического союза.

Что понимается под налогом и сбором, определяется ч. 1, 2 ст. 6 НК соответственно. Исходя из содержания понятий, а также согласно ч. 1 ст. 14 НК, налоги и сборы взимаются с физических лиц и организаций, которые именуются плательщиками. К организациям относятся «юридические лица Республики Беларусь, иностранные и международные организации (в том числе не являющиеся юридическими лицами), простые товарищества (участники договора о совместной деятельности, кроме участников договора консорциального кредитования)» [2]. К физическим лицам, согласно ч. 5 ст. 14 НК, причисляют граждан

белорусского или иностранного государства, подданных иностранного государства, лиц без гражданства (подданства) [2].

Вместе с тем, согласно положениям уголовного закона белорусского государства, организации не могут выступать субъектами преступлений. Соответственно, в случае совершения налогового мошенничества уголовной ответственности будут подлежать лица, осуществляющие руководство ею и имеющие права на удостоверение юридически значимых фактов (например, путем подписания документов налогового учета и (или) отчетности), выступающих в последующем правовым основанием для получения возврата налога или сбора. Субъектами по смыслу ст. 243² УК могут выступать и иные лица (не руководители), на которых, согласно действующему налоговому законодательству, возложены документально подтвержденные (должностная инструкция, доверенность и др.) обязанности в части представления соответствующему органу документов со сведениями либо собственно сведений, на основании которых у организации возникает право на получение возврата налога или сбора. Схожий подход применяется и в отношении субъекта уклонения от уплаты налогов, сборов (ст. 243 УК), что нашло отражение в постановлении Пленума Верховного Суда «О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты налогов, сборов (статья 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь)» [3].

Помимо организаций, плательщиками налогов, сборов могут выступать физические лица. Индивидуальный предприниматель, согласно положениям ст. 19 НК, также считается физическим лицом. И физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, и собственно индивидуальные предприниматели обладают правом участвовать в налоговых отношениях через законного или уполномоченного представителя (ст. 24 НК) [2].

Поскольку действия представителя физического лица или организации как плательщиков оцениваются, согласно положению, закрепленному в ст. 25 НК, как действия самого плательщика, то выполнить объективную сторону налогового мошенничества может и представитель плательщика.

Из этого в целом следует вывод о том, что субъектом налогового мошенничества может являться сам плательщик налога, сбора либо его представитель. Чтобы окончательно в этом убедиться, следует обратиться к положениям НК, содержащим обязанности плательщика. Согласно пп. 1.4.1 п. 1.4 ч. 1 ст. 22 НК, одной из его обязанностей является представление в налоговый орган налоговых деклараций (расчетов), а также других документов и (или) информации, необходимой для исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов (пошлин) и также иных документов в случаях, предусмотренных положениями этой же статьи [2].

Таким образом, оценивая, является ли лицо субъектом налогового мошенничества, следует, наряду с общими признаками (вменяемость, возраст, факт совершения лицом преступления), установить наличие специального признака, свойственного субъекту настоящего преступления. С этой целью необходимо определиться со статусом лица в части, относится ли он к плательщикам налогов, сборов, согласно действующему НК, либо имеются ли основания считать его представителем плательщика.

1. Уголовный кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 9 июля 1999 г., № 275-З : принят Палатой представителей 2 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 24 июня 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.03.2023 г. Доступ из информ.-поисковой системы «ЭТАЛОН». [Вернуться к статье](#)

2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2022 г. Доступ из информ.-поисковой системы «ЭТАЛОН». [Вернуться к статье](#)

3. О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты налогов, сборов (статья 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь) [Электронный ресурс] : постановление Пленума Верхов. Суда Респ. Беларусь, 26 марта 2015 г., № 1 : с изм. и доп. от 23.12.2021 г. № 11. Доступ из информ.-поисковой системы «ЭТАЛОН». [Вернуться к статье](#)